

УДК 657.1:330

*С. М. Белінська,
к. е. н., доцент (б. в. з.) кафедри обліку і аудиту,
Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв*

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*S. M. Belinska,
Ph.D. in Economics, Associate professor of Accounting and Auditing Department
Petro Mohyla Black Sea State University*

METHODOLOGICAL ASPECTS OF LAND RESOURCES FOR ACCOUNTING PURPOSES

У статті систематизовані методичні підходи до удосконалення обліково-інформаційного забезпечення використання земельних ресурсів. Розглянуто методику визначення розрахункової вартості землі, основу якої складає нормативна грошова оцінка, скоригована на рівень інфляції, місце розташування ділянки щодо ринків збуту продукції, бонітетні властивості ґрунту. Така оцінка земельних ділянок сприятиме більш об'єктивному відображенню вартості землі в бухгалтерському обліку.

In the paper the methodological approaches to improving accounting and information support land use. Considered method for determining the estimated value of the land, which is based on normative monetary valuation, adjusted for inflation, location of the site in relation to goods markets, bonitetni soil properties. The assessment of land will lead to more properly reflect land value accounting.

Ключові слова: метод обліку, бухгалтерський облік землі, оцінка землі, земельні ресурси, вартість землі.

Keywords: method accounting, accounting land, land valuation, land resources, the cost of land.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Одним із факторів забезпечення конкурентоспроможності України і підвищення якості життя людей є раціональне управління земельними ресурсами, що пов'язане з реформуванням земельних відносин країни. У сучасних умовах господарювання важливим питанням з точки зору методологічних обґрунтувань виступає пошук економічних інструментів впливу на ринок землі на підставі порівняльного аналізу економічних оцінок земельних ресурсів, а також розробка практичних рекомендацій щодо їх впровадження. Різноманіття наукових концепцій і підходів до оцінки земель, що застосовуються в економічній науці, вимагає розробки системи оцінки земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку, яка б базувалася на теоретично обґрунтованому та уточненому інформаційно - обліковому забезпеченні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Завдяки фундаментальним роботам у сфері теорії економічної оцінки природного середовища, в тому числі й земельних ресурсів, таких авторів, як: А. К. Базарова, М. М. Газалієва, С. І. Дорогунцова, І. В. Замули, С. В. Козменкової, А. С. Кузнецова, К. В. Мальцева, І. П. Манько, Р. В. Наумова, Е. А. Петрової та багатьох інших, була закладена велика теоретична та методологічна основа для проведення досліджень по становленню та обліковому забезпеченню земельних відносин. Але в сучасних умовах осмислення всіх аспектів земельних відносин в системі бухгалтерського обліку необхідно здійснювати дослідження на основі інтеграції відповідних розділів галузей споріднених наук таких, як: економіка землекористування, земельне право, землекористування, державний кадастр нерухомості, земельний і фінансовий ринки, економіка нерухомості, регіональна економіка тощо.

Постановка завдання. Метою статті є систематизація та аналіз методичних аспектів оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку.

Відповідно до поставленої мети сформульовано наступні завдання:

- узагальнити основні підходи до оцінки земельних ресурсів;

- сформулювати висновки та визначити напрямки подальших досліджень для оптимізації обліку земельних ресурсів, що забезпечить ефективність їх використання та відновлення.

Виклад основних матеріалів дослідження. Важливим елементом методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого одержують узагальнені показники про господарські активи і процеси, є оцінка господарських засобів. Від правильної їх оцінки залежить достовірність облікової інформації щодо ресурсного забезпечення та результативної діяльності аграрних підприємств.

Земля, як і будь-який інший економічний актив, повинна бути достовірно оцінена. Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури банкрутства та ліквідації підприємства. Саме тому грошова оцінка має стати підсумковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості.

Категорія „оцінка землі” являє собою процес визначення порівняльної цінності земель і залежить від комплексу взаємопов'язаних факторів. Серед них можна виділити соціально-економічні, історико-культурні умови використання, функціональне призначення ділянки, місце розташування, вплив зовнішніх факторів, ймовірність одержання доходу від використання землі за визначений період часу, фізичні та екологічні характеристики, характер та стан земельних поліпшень сільськогосподарських угідь. Для ринкової оцінки земельного масиву велике значення є попит та пропозиція на ринку, рівень платоспроможності населення, умови продажу, характер можливої конкуренції, розподіл майнових прав власності на землю, зобов'язання та обмеження стосовно використання земельної ділянки та ін.

Для того щоб наблизити нормативну грошову оцінку до розрахункової ринкової вартості, треба врахувати комплекс факторів, які з достатнім ступенем

вірогідності впливатимуть на рівень попиту на земельну ділянку, виробничі затрати та урожайність культур, що є дуже суттєвим для оцінювання сільськогосподарських угідь. Зокрема, це диференційовані коефіцієнти в районах за комунікаційними факторами (зона місцезнаходження ділянки) та ґрунтово-бонітетним властивостям.

Відображення земельних ресурсів, як об'єктів бухгалтерського обліку, насамперед вимагає належної побудови облікової політики конкретного сільськогосподарського підприємства. Організація облікової політики розкриває особливості обраних способів та прийомів відображення господарських процесів. Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1] та Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства основні положення облікової політики визначає керівництво підприємства і оформляє його у вигляді наказу. Серед основних елементів облікової політики найбільш важливими для обліку земельних ресурсів є: затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації та складання реєстрів, аналітичного і синтетичного обліку, розробка робочого плану рахунків, організація системи внутрішньогосподарського обліку та звітності, порядок проведення інвентаризації тощо.

Підставою для відображення господарських операцій з землею в аналітичному та синтетичному обліку є первинні документи, які складаються на підставі юридичної документації (наприклад, договорів оренди; договорів про відчуження земельних ділянок: купівлі-продажу, міни, дарування тощо; актів на право користування та право володіння; державних актів на право приватної власності на землю; актів про придбання ділянок при проведенні земельних торгів; рішення суду, яким було вирішено спір щодо прав власності на земельну ділянку; звітів про експертну оцінку земельних ділянок, заключень агрохімічних служб). Аналіз існуючого стану документального відображення операцій з землею в сільськогосподарських підприємствах свідчить про відсутність належного первинного обліку, що спричинено як відсутністю нормативного забезпечення та спеціалізованих типових форм первинних документів з обліку землі, так і порушенням облікової дисципліни бухгалтерськими службами.

Операції з надходження земельних ресурсів в сучасних умовах, згідно з діючим законодавством оформляється „Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”. Між тим, існуюча форма не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо конкретних характеристик окремих земельних ділянок. Наприклад, це стосується відомостей про права користування ділянками (частками) – (власність, оренда або суборенда) та вид правостановлюючого документа, кількість угідь, їх родючість, тип ділянки, місце розташування, конфігурацію, кадастровий номер, наявність на ділянках певних забудов, додаткові дані про експлікацію, плани меж, діючу систему сівозмін (останні 3-5 років). Крім того, при надходженні земельної ділянки на підприємство в уніфікованих формах не можуть бути заповнені такі реквізити, як устаткування, рік побудови (випуску), норми амортизаційних відрахувань, залишкова вартість та ін.

Тому доцільним є введення спеціалізованого документа – „Акта приймання-передачі земельної ділянки (паю)”, який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості щодо придбання та подальшої її експлуатації (реквізити підприємства, що передає земельну ділянку, та підприємства, що її одержує; категорія земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів; місцезнаходження ділянки; дані про затрати на поліпшення; інформація про того, за ким закріплено ділянку; з якого моменту вона вводиться в експлуатацію на даному підприємстві; її балансова та нормативна грошова вартість та наказ або договір, на підставі якого відбувається оприбуткування чи передача земельної ділянки), а також склад комісії, що підписує цей документ.

На даний час, єдиної звітної форми, яка б характеризувала діяльність сільськогосподарського підприємства, виявляла результативні показники та надавала вичерпну інформацію про використання власних і орендованих земельних ресурсів, в сучасних умовах не опрацьовано. Наразі ключове місце в системі статистичної звітності сільськогосподарських підприємств займає форма „Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств”, яка фактично замінила раніше діючі спеціалізовані форми бухгалтерської звітності: „Виробництво продукції і продуктивність праці”, „Реалізація сільськогосподарської продукції”, „Виробництво і собівартість продукції рослинництва”, „Виробництво і собівартість продукції тваринництва” [3]. Заповнюється звітна форма на підставі даних первинного й бухгалтерського обліку та документів з обліку земельних ресурсів – Актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних ділянок (паїв) та інших даних державного обліку земель.

Відомості про орендовані земельні ділянки та розміри плати за них також знаходять своє відображення у формі „Заключний звіт про підсумки сівби під урожай 20__ р.”, та формі „Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції”.

Отже, хоча інформація про земельні ресурси сільськогосподарського підприємства наводиться і у різних формах статистичної звітності, проте містить ідентичні показники. Водночас форми статистичної звітності, що формують інформацію про земельні ресурси в натуральних вимірниках, не мають вираженого зв'язку із вартісними даними фінансової звітності.

Таким чином, визнання земельних ресурсів складовою довгострокових активів та засобом виробництва зумовлює необхідність змін у підходах до висвітлення інформації у формах звітності.

По-перше, вважаємо за необхідне виділити земельні ділянки за категоріями угідь та за формами власності і користування (наприклад, землі у власності та постійному користуванні; землі у фінансовій оренді; землі під заставою; земельні ділянки, що перебувають в операційній оренді підприємства та суборенді), що допоможе виявити не тільки права власності та канали надходження угідь, а й проаналізувати ефективність їх використання.

По-друге, відображати балансову вартість земельних ділянок з метою посилення контрольної функції бухгалтерського обліку та взаємозгодження з даними фінансової звітності.

По-третє, для контролю за правильністю нарахування земельного та фіксованого сільськогосподарського податку ввести додаткову інформацію про нормативну грошову оцінку земель.

Висновки: Концепція прав власності на земельні ресурси викликає об'єктивну необхідність її вартісної оцінки. Вивчення наукових праць провідних вчених з цієї проблеми дозволило систематизувати різні види вартісних оцінок з метою визначення можливості їх використання для вартісного відображення об'єктів земельних активів у поточному обліку та бухгалтерській звітності.

У процесі дослідження існуючого стану обліково-інформаційного забезпечення використання земельних ресурсів з'ясовано його нездатність задовольняти сучасні інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів. Систематизовано методичні підходи до удосконалення обліково-інформаційного забезпечення використання земельних ресурсів. Їх реалізація передбачає: побудову обліку земельних ресурсів за категоріями землевласників та землекористувачів; видами та складом угідь; обліково-аналітичне забезпечення управління ефективністю використання земельних ресурсів з метою виявлення резервів покращення їх використання; розробку та прийняття оптимальних управлінських рішень.

Перспективою подальшого дослідження є розробка загальної моделі вартісної оцінки земель в системі бухгалтерського обліку, яка б об'єднувала в собі елементи відомих наукових оціночних концепцій і підходів.

Список літератури:

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С. 365.
2. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.02 р. № 1531 // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 196–205.
3. Наказ Міністерства аграрної політики „Про спеціалізовану річну бухгалтерську звітність”: від 08.11.00 р. № 221 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
4. Наказ Міністерства аграрної політики України „Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу”: від 07.03.01 р. № 49 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://www.uarpravo.net/ data/base47/ukr47775.htm>.
5. Наказ Міністерства статистики України „Про затвердження типових форм первинного обліку”: від 29.12.95 р. № 352 // Галицькі контракти. – 1997. – № 15. – С. 10.
6. Наумов Р.В. Организация бухгалтерского учета операций с земельными участками сельскохозяйственного назначения : дис. ...канд. экон. наук : 08.00.12 „Бухгалтерский учет, статистика” / Р.В. Наумов. – Саратов, 2005. – 219 с.
7. Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: практ. посіб. / [А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук, В.М. Другак]. – К.: Аграрна наука, 2006. – 276 с.
8. Оцінка земель: навчальний посібник / [М.Г. Ступень, Р.Й. Гулько, І.В. Залуцький, О.Я. Микула та ін.]; за ред. М.Г. Ступеня. – Львів: „Новий світ – 2000”, 2005. – 308 с.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On bookkeeping and financial reporting in Ukraine", Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy, vol. 40, pp. 365.
2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2005), "Methodology of expert money valuation of land plots", Oblik i finansy APK, vol. 3, pp. 196–205.
3. Ministry of Agriculture (2000), Order "On specialized annual financial statements" available at: <http://zakon.rada.gov.ua/> (Accessed 10 Feb 2015).
4. Ministry of Agriculture (2001), Order " On approval of the registers and guidelines on organization and accounting for journal-order form at the agricultural enterprises", available at: <http://www.uapravo.net/ data/base47/ukr47775.htm> (Accessed 10 Feb 2015).
5. State Statistics Committee of Ukraine (1997), Order " On approval of standard forms of primary accounting ", Halyts'ki kontrakty, vol. 15, p. 10.
6. Naumov, R.V. (2005), "Organization of book keeping of operations with agricultural lands", Abstract of Ph.D. dissertation, Book keeping and statistics, Saratov, Russia.
7. Tretiak, A.M. Yarmolyts'kyj, V.K. Zhuk, V.M. and Druhak, V.M. (2006), Oblik i otsinka balansovoi vartosti zemel' v naukovykh ustanovakh i pidpriemstvakh UAAN [Accounting and assessment of the book value of land in scientific institutions and enterprises UAAS], Ahrarna nauka, Kyiv, Ukraine.
8. Stupen', M.H. Hul'ko, R.J. Zaluts'kyj, I.V. and Mykula, O.Ya. (2005), Otsinka zemel' [Valuation of land], "Novyj svit – 2000", Lviv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 20.03.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"